

A. I. N° - 274068.0019/20-5  
AUTUADO - MAKRO ATACADISTA S. A.  
AUTUANTE - CRYSTIANE MENEZES BEZERRA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 06/08/2021

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0108-03/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ESTORNO DE DÉBITO NÃO EFETUADO. MERCADORIAS SINISTRADAS. Infração não impugnada.

2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, mediante levantamento quantitativo, sendo o valor das entradas omitidas superior ao das saídas, deve ser exigido o imposto calculado sobre o valor das entradas não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas.

b) ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, além do imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 18/11/2020, refere-se à exigência de R\$227.918,06 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 100%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 01.05.11: Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e que posteriormente foram sinistradas, no mês de dezembro de 2015. Valor do débito: R\$24.721,69. Multa de 60%.

Infração 02 – 04.05.05: Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferença tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saída de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício de 2015. Valor do débito: R\$93.059,71. Multa de 100%.

Infração 03 – 04.05.08: Falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (2015). Valor do débito: R\$74.534,42. Multa de 100%.

Infração 04 – 04.05.09: Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado (2015). Valor do débito: R\$36.602,24. Multa de 60%.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 98 a 109 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa e informa que em razão da Situação de Emergência declarada neste Estado, apresenta a defesa por e-mail, e tendo sido protocolada na data. O instrumento impugnatório é tempestivo e deve ser conhecido.

Reproduz os itens do presente Auto de Infração, afirmando que apesar do cuidado de manter sua regularidade fiscal e de cumprir corretamente com suas obrigações fiscais, foi surpreendido pela lavratura do auto de infração ora em discussão.

Em relação à Infração 1, adianta que efetuará o recolhimento integral, razão pela qual deve ser reconhecida a extinção do respectivo crédito tributário, nos termos do artigo 156, inciso I, do CTN.

Diz que não pode concordar com as demais acusações fiscais, seja pelo fato de sua conduta estar amparada na legislação específica, da qual não resultou qualquer prejuízo ao erário, seja, ainda, pelo fato de que o Auto de Infração padece de fundamentos legais. Afirma que a referida exigência é manifestamente ilegítima e improcedente, e nas suas razões de defesa procura evidenciar a impossibilidade de exigência de qualquer valor pretendido, a partir das quais se verá que não há como o lançamento prosperar, devendo ser integralmente cancelado.

Entende que o auto de infração é nulo, alegando que a Fiscalização formalizou de maneira equivocada e indevida a exigência de tributo, além do fato de que a infração descrita nas peças infracionais não é precisa. Trata-se, assim, de inequívoco vício material que macula irremediavelmente o lançamento.

Ressalta que de acordo com o art. 142 do CTN, o ato que consubstancia o lançamento tributário deverá ser lavrado por autoridade administrativa competente, e conterá obrigatoriamente: (i) a qualificação do autuado; (ii) o local, a data e a hora da lavratura; (iii) a descrição clara e precisa do fato que motivou sua geração; e (iv) a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; (v) a intimação para o pagamento do débito com multa reduzida ou para a apresentação de impugnação administrativa, com indicação do prazo e seu início.

Registra que tal norma encontra-se recepcionada pela legislação estadual por meio do art. 129 do COTEB, segundo o qual, o Auto de Infração deve conter: a identificação do autuado e do funcionário autuante, além do endereço do autuado; o dia, hora e local da autuação; a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações principais e acessórias, indicando as datas da ocorrência; o demonstrativo do débito tributário, discriminando a base de cálculo e as parcelas do tributo, por período, bem como os seus acréscimos e as multas aplicadas; a indicação dos dispositivos da legislação tributária infringidos, além do dispositivo regulamentar ou legal referente à multa aplicada; as assinaturas do autuante, do autuado ou de seu representante ou preposto, ou a declaração de sua recusa; e, a intimação para pagamento ou defesa, com indicação do prazo.

Diz que sobressai desses dispositivos legais a imposição à Fiscalização (atividade vinculada e obrigatória) de averiguar a ocorrência do fato concreto, em consonância aos termos previstos na norma geral e abstrata, individualizando-o e tipificando-o. Compete à Autoridade Fiscal a realização da devida subsunção dos fatos à norma, a qual deverá ser acompanhada dos motivos que ensejaram o respectivo lançamento e as provas que fundamentaram a correlação fático-normativa, sob pena de nulidade. Sobre o tema, reproduz ensinamentos de Maria Sylvia Zanella Di Pietro e do Professor Roque Antônio Carraza.

Alega que a descrição do fato gerador contida neste auto de infração não deixa clara a razão que teria motivado a Fiscalização Estadual a demandar do Impugnante, tão vultosa quantia, limitando-se a indicar sinteticamente o suposto recolhimento a menor de ICMS, o que viola frontalmente os arts. 142 do CTN e 129, §1º, III, do COTEB.

Acrescenta: “caso a Autoridade Fiscal não cumpra os requisitos previstos na legislação de regência (incluindo a motivação/fundamentação do ato administrativo), a declaração de nulidade e o consequente cancelamento das autuações fiscais são medidas que se impõem”. Reproduz o art. 18, II e III, do RPAF-BA/99.

Ressalta que no presente caso, é inegável que, além do sintético fundamento apresentado pela Fiscalização Estadual como descrição da infração, não há no restante da “notificação fiscal” qualquer indicação ou demonstração das premissas que teriam sido averiguadas pela Fiscalização Estadual para infirmar o recolhimento a menor do imposto, tampouco a comprovação cabal dessa ocorrência.

Afirma que está nítido que o Auto de Infração é manifestamente genérico e não contém qualquer indicação quanto às corretas circunstâncias que culminaram nas alegadas ilegalidades, não se mencionando ou indicando as operações que ensejaram em irregularidade. Em outras palavras, restou ao Impugnante a insólita missão de adivinhar os elementos suscitados pela Fiscalização como causas da autuação.

Comenta sobre o direito ao contraditório e à ampla defesa, previsto no art. 5º, LV, da CF/88 e afirma restar demonstrado que o auto de infração em comento deve ser declarado nulo por violar as formalidades legais e materiais necessárias. Esse entendimento é corroborado pela jurisprudência, conforme se depreende do precedente do E. Superior Tribunal de Justiça (STJ), que reproduziu.

Alega que estando a descrição dos fatos deficiente a ponto de abalar a sua subsunção à norma jurídica, comprometendo a adequada aplicação do direito, não se está diante de erro formal, mas sim material, de direito. Não se trata de simples imprecisão do lançamento por insuficiência na descrição dos fatos, visto que houve, de fato, uma imprecisa – e, portanto, incorreta – apuração da própria infração tributária.

Relata que, nesse sentido, a jurisprudência do CONSEF é pacífica em reconhecer a insubsistência fiscal do lançamento, quando não há elementos suficientes para determinar a infração e apurar por método em conformidade com a lei, conforme se depreende das ementas que transcreveu.

Conclui que em razão dos vícios apontados e à luz da legislação e jurisprudência transcritas, há de ser reconhecida a nulidade absoluta do lançamento tributário consubstanciado no Auto de Infração ora impugnado pois, tanto o seu teor como a sua instrução carecem de descrição clara e precisa dos elementos de fato que teriam ensejado a autuação, cerceando o direito de defesa do Impugnante e infringindo os princípios do contraditório e da ampla defesa, bem como a legislação infraconstitucional concernente já apontada.

Também suscita a nulidade da autuação fiscal, alegando inocorrência da infração e impossibilidade de utilização de presunção como meio de prova. Reitera que o Auto de Infração é lacônico e impreciso o que levou o Impugnante a ter que adivinhar as irregularidades que eventualmente teria cometido para ocasionar a suposta omissão de recolhimento.

Diz que lhe restou valer-se da imprecisa descrição dos fatos contida no Auto de Infração como recurso (i) à compreensão das condutas que lhe foram imputadas, (ii) à eventual tipificação destas condutas; e (iii) ao desenvolvimento de sua defesa contra a exigência fiscal que lhe foi imposta.

Informa que buscou localizar algumas hipóteses para comprovar a inexistência de omissão de recolhimento de ICMS devido e conseguiu verificar alguns casos que levaram à equivocada interpretação da Fiscalização Estadual.

Alega que além da efetiva chave de autenticação contida nos documentos fiscais correspondentes, fato é que não houve falta de recolhimento do imposto, ainda que a mercadoria tenha sido adquirida desacompanhada de documento fiscal.

Afirma que parte das operações apontadas tiveram a totalidade do tributo incidente recolhida na entrada das respectivas mercadorias como ICMS-ST pois submetidas ao regime de substituição tributária e, a parte restante, refere-se a operações com produtos cujas saídas são isentas do imposto e, portanto, não houve recolhimento de ICMS, tampouco aproveitamento dos respectivos créditos.

Frisa que basta uma simples análise do auto de infração para verificar que há mercadorias enquadradas na hipótese de isenção e de redução da base de cálculo, além das sujeitas ao ST, e que constam indevidamente no presente auto de infração. Tal fato demonstra a inconsistência da infração lavrada, na medida em que parte da premissa equivocada de que houve falta de recolhimento de ICMS referente a produtos que, sequer, possuem hipótese legal de incidência.

Diz que se nota a falta de tipicidade das condutas consideradas, ou seja, o Impugnante não cometeu as infrações das quais foi acusado, seja em razão da isenção dos produtos, seja em razão da apuração e recolhimento de todo o ICMS devido nas operações indicadas pela Fiscalização. Por isso, afirma que não há de se falar em qualquer omissão de recolhimento de ICMS no referido período, tampouco em multa devida, na medida em que resta demonstrado que a presente autuação não tem mínimo fundamento que lhe possa dar sustentação, seja de ordem lógica, legal ou fática, devendo ser integralmente cancelada a exigência fiscal decorrente.

Informa que passa a demonstrar os motivos pelos quais o Auto de Infração ora impugnado, na forma como lavrado para a constituição do crédito tributário, nos termos do art. 142 do CTN, não poderia ter se pautado em mera presunção para exigir os supostos débitos.

Diz que a lavratura de Auto de Infração contra contribuinte tem como pressuposto o procedimento de fiscalização prévia, por meio do qual a Fiscalização possui amplos poderes para requerer e o dever de analisar todos os documentos necessários à minuciosa verificação dos fatos alegados na autuação.

Alega que a Fiscalização não solicitou do Impugnante qualquer apresentação de documentos fiscais e contábeis necessários ao procedimento de fiscalização, tampouco, solicitou esclarecimentos quanto às operações isenção ou decorrentes de substituição tributária, que poderiam ser facilmente sanadas apenas com a análise simples dos livros fiscais correspondentes.

Não obstante, após terem identificado supostas inconsistências no recolhimento do imposto referente às operações de saídas, ao invés de intimar o Impugnante para prestar esclarecimentos sobre meros indícios de irregularidade, a Fiscalização preferiu lavrar de imediato o Auto de Infração em questão, deixando a análise dos documentos para o momento da apresentação da impugnação.

Entende não restar dúvida de que o presente lançamento foi pautado apenas em indícios e que a Fiscalização Estadual se valeu de mera presunção para a sua formalização. Ocorreu apenas um levantamento superficial e genérico que trata tão somente de operações de saídas, sem o devido aprofundamento das operações isentas, por exemplo.

Afirma que caberia à Fiscalização Estadual o ônus de munir-se das provas necessárias à comprovação do alegado e não apenas presumir a infração apontada. Há que se considerar também que a presunção de inocência até prova em contrário é uma garantia constitucionalmente assegurada, que restaria desprezada caso se admitisse como legítima a presunção como meio de prova de acusação válido.

Caso contrário, haverá inversão das relações jurídicas, na qual se subverte o ônus da prova que, *in casu*, é manifestamente da Fiscalização Estadual. Para penalizar o contribuinte, a Fiscalização Estadual tem necessariamente de se pautar na realidade concreta dos fatos ocorridos, que têm de ser provados e devem ser apurados no procedimento de fiscalização prévio, no qual seja permitido ao contribuinte esclarecer eventuais indícios de irregularidades encontrados antes da efetiva cobrança fiscal.

Frisa que ao utilizar a presunção, a Fiscalização Estadual transfere ao contribuinte o ônus da prova, em manifesta afronta ao disposto nos arts. 113, § 1º, e 142, ambos do CTN. Acerca dessa impossibilidade de inverter o ônus da prova ao contribuinte, reproduz lições de Marco Aurélio Greco.

Também destaca que, para verificar se não houve pagamento, a Fiscalização Estadual deveria cotejar os registros de entradas com as saídas diante do resumo de apuração do ICMS. Contudo, a Fiscalização Estadual sequer analisou as entradas tributadas do estabelecimento autuado e simplesmente presumiu que não houve recolhimento em operações supostamente tributadas.

Entende restar comprovada novamente a integral falta de tipicidade da conduta considerada ante a ausência de efetiva demonstração de ocorrência da infração pela Fiscalização Estadual, ou seja, afirma que não cometeu a infração da qual foi acusada porque não deixou de recolher qualquer valor de imposto devido. Exatamente por isto, a penalidade aplicada não tem mínimo fundamento que lhe possa dar sustentação, seja de ordem lógica, legal ou fática, devendo ser integralmente cancelada a exigência fiscal decorrente.

Por fim, destaca, ainda, que a técnica de apuração tributária utilizada pela Fiscalização Estadual é manifestamente ilegal, na medida em que se deu por “arbitramento” de tributação à alíquota de 17% sobre a base de cálculo do valor da operação de saídas das mercadorias. Além de imputar a infração de suposta falta de pagamento sem qualquer comprovação fática, a Fiscalização também simplesmente presumiu que ocorreram saídas de mercadorias tributáveis no referido período submetidas ao regime de tributação normal, incidindo a alíquota de 17% indiscriminadamente.

Alega que não se pode presumir que todas as mercadorias vendidas pelo estabelecimento autuado se submetem ao regime de tributação normal, tal como pretendeu a Fiscalização Estadual ao fazer incidir a alíquota de 17% a base de cálculo do valor da operação de saídas das mercadorias em que ocorreu o suposto recolhimento a menos.

Diz que tal presunção é ainda mais evidente, na medida em que a presente autuação trata especificamente de operações com produtos cujas saídas são beneficiadas pela isenção, ou eventualmente submetidos a tributação diversa, e que, portanto, não estão submetidas à alíquota de 17% como imputado pela Fiscalização na presente autuação.

Conclui que resta demonstrada a nulidade do auto de infração ora combatido. Na remota hipótese de assim não ser entendido, pugna pela juntada de documentos comprobatórios, sobretudo quanto à conversão do feito em diligência, a fim de seja feita a devida análise e confirmação dos itens não tributáveis, em que não houve o aproveitamento dos créditos quando da entrada, em razão do precário relato fiscal.

Também requer a nulidade do presente Auto de Infração, alegando iliquidez do crédito tributário apurado no levantamento quantitativo de estoques.

Informa que, com dificuldade, observou que a fiscalização lançou crédito fiscal referente a operações em que é devido o ICMS-ST, de modo que foi apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias.

Alega que tais valores não foram considerados no auto de infração e isto causa uma consequência imediata, qual seja, iliquidez do instrumento de lançamento fiscal. Sem conseguir verificar com certeza quais valores já foram recolhidos por GNRE, a empresa não possui certeza sobre a liquidez do crédito tributário, pois outros valores pagos podem também ter sido desconsiderados.

Repisa que o auto de infração deve possuir todas as informações e formas exigidas em lei para que o contribuinte não tenha seu direito de defesa eivado e, também, para que o crédito constituído seja líquido e certo como maneira de garantir a procedência do sistema fiscalizatório do ente tributante. Não é possível concluir de forma bem delimitada o que significa essa transcrição, mas apresentar-se-ão elementos que trazem certeza de que todo o procedimento realizado pelo Impugnante foi correto.

Caso a infração esteja atrelada à compreensão equivocada da fiscalização de que o Impugnante não recolheu ICMS em operações de entrada, saída e inclusão em estoque de mercadorias, é de suma importância apresentar que alguns itens listados no auto de infração tratam de operações que não eram tributadas.

Informa que analisando as operações elencadas nos demonstrativos que constituíram o auto e o relatório fiscal, verificou que as operações apresentadas na realidade são operações não tributadas, de forma que a empresa sequer se creditou do ICMS na entrada dessas mercadorias. Em outras palavras, foram consideradas as operações em que não há incidência do tributo. Por este motivo, a Impugnante entende que sequer poderia ter realizado o recolhimento do tributo.

Esclarece que na situação em que se encontrava não haveria qualquer incidência da tributação e, portanto, a cobrança desses valores se mostra totalmente incabível. Dessa forma, em respeito ao art.142 do CTN, o auto de infração em tela novamente apresenta vício insanável quanto ao valor constituído no instrumento, gerando incerteza se a fiscalização analisou corretamente os valores já recolhidos do tributo para apurar o lançamento. Por este motivo, requer a anulação do auto de infração integralmente.

Quanto ao mérito, alega insubsistência da Infração 04, e para comprovar as alegações quanto aos recolhimentos efetuados, requer a posterior juntada dos documentos que tratam do levantamento dos valores recolhidos a título de ICMS Antecipado para serem periciados no futuro, referentes ao período de dezembro de 2015, em que é possível verificar documentos referentes ao demonstrativo do ST com os respectivos comprovantes de pagamentos, além das cartas de contabilização.

Afirma que comprovará que, ao menos, parte das notas fiscais apontadas pela fiscalização encontra-se com o devido recolhimento do ICMS Antecipado, conforme se constata dos anexos documentos.

Requer a posterior juntada dos documentos, com fundamento no princípio da verdade material, reiterando seu pedido para que seja reconhecida a precariedade da autuação, sobretudo para que sejam reconhecidos referidos pagamentos. Subsidiariamente, pugna-se pela conversão do feito em diligência para fins de confirmação.

Quanto às Infrações 02 e 03, alega que de acordo com as respectivas chaves de acesso das notas fiscais devidamente constantes na EFD, fica comprovada a devida escrituração. Conforme relação contidas documento anexo (Doc. 03), constata-se que todas as operações de entradas e saídas, no período de dezembro de 2015, encontram-se devidamente escrituradas e registradas com a correspondente chave de acesso, e nem se alegue que não houve escrituração, na medida em que as notas fiscais em questão constam escrituradas, restando incontrovertido a necessidade de cancelamento das infrações.

Conclui que se faz necessário o cancelamento do auto de infração impugnado. Subsidiariamente, pugna pela conversão do feito em diligência, em prol da verdade material, enquanto o Impugnante levanta eventual documentação suplementar para comprovar o alegando.

Caso sejam superadas as aludidas preliminares de nulidades, o que admite para fins de argumentação, ressalta que outra circunstância que macula a exigência fiscal em questão é a abusividade da aplicação de penalidades de 100% e 60% do valor do imposto apurado em cada operação.

Alega que as penalidades impostas são manifestamente inaplicáveis ao presente caso, pois está evidente o descompasso entre a realidade fática e as acusações feitas. As penalidades impostas, nos termos do art. 42, II, “d”, e III, da Lei nº 7.014/96, pressupõem ausência de recolhimento tempestivo do ICMS que, como já demonstrado, foi integralmente recolhido em regime de substituição tributária e no momento das saídas subsequentes e, portanto, as referidas penalidades seriam inaplicáveis ao presente caso.

Acrescenta que as referidas multas são absolutamente desproporcionais, caracterizando verdadeiro confisco, na medida em que equivalem ou ao valor do próprio imposto ou à mais da metade do valor do imposto exigido que é indevido e foi devidamente recolhido. A esse respeito, menciona que o art. 150, IV, da CF/88 determina que é vedado à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco, e lembra o que estabelece o art. 3º do CTN.

Diz que a aplicação de multas tão exorbitantes, além de não se coadunar com princípios constitucionais implícitos reconhecidos amplamente pela doutrina e pela jurisprudência pátria, quais sejam, os da proporcionalidade e da razoabilidade, violam frontalmente o disposto no art. 150, IV, da CF/88, que consagra o princípio constitucional da vedação do confisco, aplicável não apenas aos tributos, mas também às penalidades por infrações à legislação tributária.

Cita decisão do STF, após definir em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade que *são abusivas as multas tributárias que ultrapassem o percentual de 100%* (ADI nº 1.075-MC). Diz que orientação mais recentemente, firmou entendimento de que resta concretizado o intuito confiscatório de multa aplicada em alíquota acima de 30% do valor do imposto não recolhido.

Conclui que resta demonstrada a abusividade das penalidades impostas, que viola o art. 150, inciso IV, da CF/88, sendo absolutamente desproporcionais às infrações imputadas ao Impugnante, que agiu de boa-fé e não pode ser responsabilizada por eventual falha da Fiscalização Estadual que, partindo de premissas equivocadas alcançou conclusões distanciadas da realidade fática.

Diante de todo o exposto, requer, preliminarmente, que a exigência fiscal seja cancelada, em razão da nulidade da autuação, diante da ausência de descrição clara e precisa da infração e da utilização de mera presunção como prova, bem como diante da iliquidez do crédito tributário especificamente quanto à Infração 03.

Em relação ao mérito, requer a posterior juntada dos documentos, com fundamento no princípio da verdade material, a fim de sejam reconhecidos referidos pagamentos, especialmente em relação à Infração 04. Em relação às Infrações 02 e 03, faz-se necessário o integral cancelamento, diante da comprovação de que as operações foram devidamente registradas com a correspondente chave de acesso.

Subsidiariamente, pugna pela conversão do feito em diligência, em prol da verdade material. Caso este não seja o entendimento desse Órgão Julgador, o que admite apenas para fins de argumentação, requer que as multas aplicadas sejam afastadas ou ao menos reduzidas, haja vista a manifesta desconexão da realidade fática com os fatos descritos na presente autuação, bem como a desproporcionalidade e a patente irrazoabilidade em relação à infração supostamente cometida.

Por fim, a Impugnante protesta também pela realização de sustentação oral quando do julgamento da defesa pela Junta de Julgamento Fiscal.

A autuante presta informação fiscal às fls. 124 a 132 dos autos. Faz uma síntese das alegações defensivas e informa que o Impugnante cita que efetuará o recolhimento integral da infração 01. Ratifica a mencionada infração.

Quanto ao argumento defensivo de nulidade por vício material, diz que as alegações não procedem, pois nas folhas 1 a 3 têm as descrições das infrações, inclusive com as descrições complementares, os respectivos enquadramentos e multas aplicadas, atendendo ao que determina o art. 18 do RPAF-BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 e os anexos e arquivo magnético que fazem parte do respectivo PAF foram entregues ao contribuinte conforme folhas 67 a 95. As planilhas são claras e objetivas. Nas planilhas contém diversas informações como data, número do documento, código do produto, descrição do produto, quantidade, preço, alíquota e todas as informações necessárias para a demonstração das infrações. Constam no auto os documentos e provas necessárias. Existem no arquivo magnético, folhas 61 e 62, a escrita fiscal e NF-e. Os valores reclamados na autuação se basearam nas notas fiscais eletrônicas e na Escrituração Fiscal Digital - EFD, documento gerado pelo próprio autuado. Em momento algum o impugnante questionou as informações da EFD.

Ressalta que o defendant cita que foram desrespeitados os art. 129, § 1º, III, COTEB, Lei nº 3.956/81, art. 142 do CTN e art. 5º, LV, da CF. Diz que a citação da defendant não prospera, pois o auto de infração seguiu o que estabelecem estes dispositivos legais.

Sobre a arguição de nulidade da presunção como meio de prova diz que segundo o defendant para a fiscalização houve falta de recolhimento de ICMS por terem, em síntese, sido praticadas operações de escrituração na EFD sem a chave de autenticação. Ainda argui que todas as notas têm chave.

Afirma que a citação não condiz com a verdade. A descrição complementar é clara ao dizer: “A empresa emitiu NF-e com o CFOP 5.923, porém escriturou-as na EFD sem a chave de autenticação. Isto impede que as notas sejam importadas pelo sistema. Para que o contribuinte não seja prejudicado, no lugar da NF-e com CFOP 5.923, foram consideradas as NF-e com CFOP 6.119 correspondentes”. A nota com o CFOP 5.923 (remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem), é a nota que movimenta o estoque e por isto é padrão ser considerada no levantamento quantitativo de estoque. Esta nota faz par com a nota de CFOP 6.119 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, em venda à ordem), que tem como padrão não ser considerado no levantamento quantitativo de estoque. Não se pode considerar as duas notas, pois implicaria em duplicidade indevida de lançamento das quantidades. Devido a falha escritural, as notas com CFOP 5.923 foram lançadas na EFD sem chave, o que impossibilita a leitura por parte do sistema.

Em nome da verdade material, para que as saídas do estoque fossem consideradas, foram incluídas as notas com CFOP 6.119. Simplesmente houve a troca de uma nota pela outra equivalente. Desta forma não houve prejuízo para o contribuinte. O fato de que todas as notas têm chave não elide a situação que a nota fiscal foi lançada na EFD sem informar a sua chave. A chave existir na nota é uma coisa. A chave ser informada na EFD é outra coisa.

Reproduz a alegação defensiva de que não houve falta de recolhimento do imposto, ainda que a mercadoria tenha sido adquirida desacompanhada de documento fiscal e que parte das operações apontadas tiveram a totalidade do tributo incidente recolhida na entrada das respectivas mercadorias como ICMS-ST pois submetidas ao regime de substituição tributária e, a parte restante, refere-se a operações com produtos cujas saídas são isentas do imposto e, portanto, não houve recolhimento de ICMS, tampouco aproveitamento dos respectivos créditos.

Diz que a alegação não prospera, pois, o próprio defendante admite no texto da defesa, parágrafo 41, folhas 103, verso, que houve mercadoria adquirida desacompanhada de documento fiscal. Isto quer dizer que a mercadoria entrou sem nota fiscal.

Informa que o levantamento quantitativo de estoque indicou omissão de entrada maior que omissão de saída, mas a infração não cobra omissão de entrada e sim omissão de saída com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e, também, não contabilizadas no mesmo exercício, conforme art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96. Não existe vínculo do imposto reclamado com a mercadoria da nota fiscal que não tenha sido contabilizada, o que vale é o valor.

Diz que o Autuado alegou que basta uma simples análise do auto de infração para verificar que há mercadorias enquadradas na hipótese de isenção e de redução da base de cálculo, além das sujeitas ao ST, e que constam indevidamente no presente auto de infração.

Afirma que a arguição não é procedente. Um levantamento quantitativo de estoque leva em consideração mercadorias com tributação normal, sujeitas ao regime de antecipação tributária e com redução da base de cálculo. No caso de presunção de omissão de saídas constatada através de levantamento quantitativo de estoque, a determinação da base de cálculo do imposto deve apurar o valor da receita não contabilizada, que corresponde ao custo das entradas omitidas, em função do preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado, conforme art. 8º, inciso I, da Portaria 445/98, vigente na época do fato gerador. Com relação a redução da base de cálculo foi aplicado o percentual de operações tributadas, conforme estabelece a IN 56/07.

Registra que o impugnante alega que faz parte do procedimento prévio, absolutamente imprescindível à constituição do crédito tributário, a intimação do contribuinte para prestar esclarecimentos a respeito de eventuais indícios de irregularidades e que a fiscalização não solicitou os referidos esclarecimentos.

Afirma que tal alegação não prospera, pois não existe exigência legal para intimação previa ao contribuinte. Não houve presunção, porque a fiscalização tem acesso a NF-e e Escrita Fiscal Digital –EFD e fez a análise da documentação. Não há dúvida quanto ao ilícito praticado, por este motivo não há necessidade de solicitar esclarecimento adicional.

A defendante argui que a fiscalização não solicitou da Impugnante qualquer apresentação de documentos fiscais e contábeis necessários ao procedimento de fiscalização.

Diz que não se faz necessária a solicitação de documentos fiscais, pois com o advento do SPED os dados fiscais (notas eletrônicas e escrituração) já existem no banco de dados da SEFAZ/BA.

Sobre a alegação defensiva de que não existem provas do ilícito cometido, afirma que a alegação não prospera. Nas folhas 1 a 3 têm as descrições das infrações, inclusive com as descrições complementares, os respectivos enquadramentos e multas aplicadas, atendendo o que determina o art. 18 do RPAF-BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 e os anexos e arquivo magnético que fazem parte do respectivo PAF foram entregues ao contribuinte conforme folhas 67 a 95. As planilhas são claras e objetivas. Nas planilhas, que fazem parte do respectivo PAF, contém diversas informações como data, número do documento, código do produto, descrição do produto, quantidade, preço, alíquota e todas as informações necessárias para a demonstração das infrações. Constam no auto os documentos e provas necessárias. Existem a escrita fiscal e NF-e constantes no arquivo magnético, folhas 61 e 62. Os valores reclamados na autuação se basearam nas notas fiscais eletrônicas e na Escrituração Fiscal Digital - EFD, documento gerado pela própria autuada. Em momento algum a impugnante questionou as informações da EFD.

O defendantе alega que houve ilegalidade na medida que utilizou a alíquota de 17% sobre a base de cálculo sem considerar que a empresa comercializa mercadorias beneficiadas com redução da

base de cálculo e com produtos submetido a outras tributações. Tal alegação não prospera, pois em se tratando de presunção de omissão de saída constatado através de levantamento quantitativo de estoque aplica-se a alíquota de 17% sobre a receita não contabilizada com redução da base de cálculo correspondente ao percentual das operações tributadas, conforme IN nº 56/07.

Reproduz a alegação do impugnante de que a fiscalização lançou na infração 3 um crédito fiscal referente a operações em que é devido o ICMS-ST, de modo que foi apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias e que não consegue verificar com certeza quais valores já foram recolhidos por GNRE, a empresa não possui certeza sobre a liquidez do crédito tributário, pois outros valores pagos podem também ter sido desconsiderados.

Informa que na infração 3 não se reclama ICMS-ST e sim a falta de recolhimento do imposto normal, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária. Se a mercadoria entrou desacompanhada de nota fiscal o destinatário é responsável solidário pelo imposto normal.

Diz que o defensor alega que analisando as operações elencadas nos demonstrativos que constituíram o auto e os relatórios fiscais, verificou-se que as operações apresentadas na realidade são operações não tributadas, de forma que a empresa sequer se creditou do ICMS na entrada dessas mercadorias.

Afirma que a alegação não procede. Os itens são tributados ou na saída ou na entrada através da antecipação tributária que é uma forma de tributação.

Quanto à infração 04, diz que o Autuado solicita a posterior juntada dos documentos que tratam do levantamento dos valores recolhidos a título de ICMS Antecipado para serem periciados no futuro, referentes ao período de dezembro de 2015, em que é possível verificar documentos referentes ao demonstrativo do ST com os respectivos comprovantes de pagamentos, além das cartas de contabilização, a fim de comprovar as alegações quanto aos recolhimentos efetuados.

Esclarece que a alegação de que o ICMS-ST não é devido não prospera. De acordo com o § 1º, do art. 123, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, a matéria relacionada com a situação que constitua o objeto da lide deverá ser alegada de uma só vez. Registra que o inciso IV do artigo 8º e art. 143 do RPAF/99, determinam que as petições devem conter os meios de prova com que o interessado pretenda demonstrar a veracidade das suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal. Se há alguma prova a ser apresentada, certamente é proveniente de documentos que o próprio sujeito passivo possui e, assim sendo, é dele o ônus de trazê-los aos autos.

Sobre o item da defesa notas fiscais com as correspondentes chaves de acesso na EFD e da devida escrituração – infrações 2 e 3, informa que o Defensor demonstra as respectivas chaves de acesso das notas fiscais constantes na EFD, bem assim a devida escrituração. Conforme relação contida no documento anexo (Doc. 03), constata-se que todas as operações de entradas e saídas, no período de dezembro de 2015, encontram-se devidamente escrituradas e registradas com a correspondente chave de acesso.

Diz que a alegação não prospera, porque todas as notas escrituradas na EFD foram consideradas. Um exemplo é a NF de entrada 267483, chave 35141247427653011664550030002674831672292240, que consta no ANEXO 3 - OMISSAO DE ENTRADA - DOC DE ENTRADA. Outro exemplo é a NF de saída 193886, chave 29150847427653004455550010001938861672292248, que consta no ANEXO 4 - OMISSAO DE ENTRADA - DOC SAIDA. O impugnante anexou os Doc. 03 - Entrada.Doc. e 03 – Saída em PDF sem demonstrar item ou quantidade. Estes documentos não elidem a infração.

Quanto a alegada constitucionalidade das multas aplicadas diz que não cabe, no âmbito de suas atribuições, a discussão sobre entendimento constitucional, relembrando que a fiscalização não tem competência para afastar a aplicabilidade das penalidades previstas na legislação estadual,

bem como para decretar a constitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, inciso I, do RPAF/BA c/c o art. 125, I da Lei nº 3.956/81 (COTEB). Não cabe, portanto, a análise quanto a alegada exorbitância da multa aplicada nas infrações 2, 3 e 4, na medida em que está em conformidade com a legislação em vigor. Não é devido o pedido de afastamento ou redução das multas, por falta de previsão legal.

Sobre o pedido de diligência, entende que não se faz necessária a diligência, pois constam no respectivo PAF todos os elementos necessários para conclusão da procedência das infrações.

Por tudo quanto aqui exposto mediante as considerações apresentadas, mantém a autuação fiscal que resultou na reclamação do crédito tributário apurado nas infrações, visando salvaguardar os interesses públicos, esperando dos membros deste CONSEF um julgamento exemplar pela procedência do presente auto.

Na sessão de Julgamento foi realizada sustentação oral por videoconferência pela advogada, Dra. Sâmia Ali Salman, OAB/SP Nº 418.584.

## VOTO

O defendant suscitou a nulidade do presente Auto de Infração, alegando que a Fiscalização formalizou de maneira equivocada e indevida a exigência de tributo, além do fato de que a infração descrita nas peças infracionais não é precisa. Disse que se trata de inequívoco vínculo material que macula irremediavelmente o lançamento.

Afirmou que o Auto de Infração deverá ser lavrado por autoridade administrativa competente, e conterá obrigatoriamente: (i) a qualificação do autuado; (ii) o local, a data e a hora da lavratura; (iii) a descrição clara e precisa do fato que motivou sua geração; e (iv) a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; (v) a intimação para o pagamento do débito com multa reduzida ou para a apresentação de impugnação administrativa, com indicação do prazo e seu início.

Também alegou que a descrição do fato gerador contida neste auto de infração não deixa clara a razão que teria motivado a Fiscalização Estadual a demandar do Impugnante, tão vultosa quantia, limitando-se a indicar sinteticamente o suposto recolhimento a menos de ICMS. O Auto de Infração é manifestamente genérico e não contém qualquer indicação quanto às corretas circunstâncias que culminaram nas alegadas ilegalidades, não se mencionando ou indicando as operações que ensejaram em irregularidade.

O primeiro ponto tratado pelo defendant é quanto à questão da formação do auto de infração, o fornecimento de todos os documentos que o acompanham, bem como a necessidade de conter todos os elementos (demonstrativo e provas) que serviram de base para a ação fiscal.

Quanto a esta alegação, observo que a autuação fiscal está embasada nos demonstrativos elaborados pela Autuante, e o defendant recebeu as cópias dos mencionados demonstrativos. Em relação ao lançamento, a autoridade administrativa que constituir o crédito tributário pelo lançamento deve identificar o sujeito passivo e propor a aplicação de penalidade cabível (art. 142 do CTN), e de acordo com o art. 39, inciso I do RPAF/BA, o Auto de Infração conterá a identificação, o endereço e a qualificação do autuado.

No caso em exame, o autuado está devidamente identificado à fl. 01 do PAF, constando a sua inscrição estadual, CNPJ, e endereço, inexistindo qualquer dúvida quanto à sua qualificação. O art. 39, V, “c” do RPAF/BA, estabelece que o Auto de Infração deve conter a indicação do dispositivo ou dispositivos da legislação tributária em que esteja tipificada a infração com a multa correspondente, e na presente autuação houve a indicação dos elementos previstos na legislação, inclusive os dispositivos legais considerados infringidos e das multas aplicadas.

O defendant também afirmou que deve ser reconhecida a nulidade absoluta do lançamento tributário consubstanciado no Auto de Infração ora impugnado pois, tanto o seu teor, como a sua

instrução carecem de descrição clara e precisa dos elementos de fato que teriam ensejado a autuação, cerceando o direito de defesa. Alegou inocorrência da infração e impossibilidade de utilização de presunção como meio de prova.

A autuante esclareceu que os anexos e arquivo magnético que fazem parte deste PAF foram entregues ao contribuinte conforme folhas 67 a 95, as planilhas são claras e objetivas; contém diversas informações como data, número do documento, código do produto, descrição do produto, quantidade, preço, alíquota e todas as informações necessárias para a demonstração das infrações.

Observo que não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O autuado tomou conhecimento de todos os lançamentos efetuados, conforme se pode constatar nas planilhas acostadas aos autos, inexistindo cerceamento ao direito de defesa, e o deficiente tem condições de acompanhar normalmente o deslinde de todas as questões suscitadas em relação a todos os itens do Auto de Infração.

Rejeito a preliminar de nulidade, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, a base de cálculo e o imposto foram apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

O autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando o que entende ter sido computado com inconsistência, se referindo ao levantamento fiscal. Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

O deficiente requereu a conversão do feito em diligência, a fim de que fosse feita a devida análise e confirmação dos itens não tributáveis, em que não houve o aproveitamento dos créditos quando da entrada, afirmando que houve precário relato fiscal.

Fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, “a” do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada diligência, em vista das provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pela autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.

Quanto ao mérito, de acordo com as alegações defensivas, o Autuado não impugnou a Infração 01, tendo informado que efetuará o recolhimento integral, razão pela qual deve ser reconhecida a extinção do respectivo crédito tributário, nos termos do artigo 156, inciso I, do CTN. Dessa forma, não há lide a ser decidida quanto à mencionada Infração não contestada.

As infrações 02, 03 e 04 serão analisadas conjuntamente, tendo em vista que tratam de exigência do imposto decorrente de levantamento quantitativo de estoques, exercício de 2015, sendo constatado:

Infração 02: Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferença tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saída de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício de 2015.

Infração 03: Falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (2015).

Infração 04: Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado (2015).

Foi alegado nas razões de defesa, que além da efetiva chave de autenticação contida nos documentos fiscais correspondentes, fato é que não houve falta de recolhimento do imposto, ainda que a mercadoria tenha sido adquirida desacompanhada de documento fiscal.

Como se trata de omissão de entradas de mercadorias, implica dizer que foi constatada a aquisição de mercadorias sem o respectivo documento fiscal. Neste caso, não pode ser acatada a alegação defensiva de que, mesmo adquirindo mercadorias desacompanhada de documento fiscal, não houve falta de recolhimento do imposto. Verifico que inexiste comprovação de que o ICMS já foi pago quando da compra, em razão da falta do documento comprobatório da aquisição das mercadorias cuja omissão de entradas foi apurada mediante levantamento quantitativo de estoques.

Vale ressaltar, que constitui infração relativa ao ICMS a inobservância de qualquer disposição contida na legislação deste tributo e a responsabilidade pelo cometimento de infração não depende da intenção do agente ou beneficiário, bem como, da efetividade, natureza ou extensão dos efeitos do ato. Neste caso, independentemente da intenção do contribuinte, deve ser efetuado o lançamento do imposto apurado no levantamento fiscal.

O Autuado afirmou que parte das operações apontadas tiveram a totalidade do tributo incidente recolhida na entrada das respectivas mercadorias como ICMS-ST pois submetidas ao regime de substituição tributária, e a parte restante, refere-se a operações com produtos cujas saídas são isentas do imposto e, portanto, não houve recolhimento de ICMS, tampouco aproveitamento dos respectivos créditos. Há mercadorias enquadradas na hipótese de isenção e de redução da base de cálculo, além das sujeitas ao ST, e que constam indevidamente no presente auto de infração. Entretanto, o defensor não indicou objetivamente essas mercadorias.

A autuante ressaltou que um levantamento quantitativo de estoque leva em consideração mercadorias com tributação normal, sujeitas ao regime de antecipação tributária e com redução da base de cálculo. No caso de presunção de omissão de saídas constatada através de levantamento quantitativo de estoque, a determinação da base de cálculo do imposto deve apurar o valor da receita não contabilizada, que corresponde ao custo das entradas omitidas, em função do preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria, não devendo ser computada qualquer parcela a título de margem de valor adicionado, conforme art. 8º, inciso I, da Portaria 445/98, vigente na época do fato gerador. Com relação a redução da base de cálculo disse foi aplicado o percentual de operações tributadas, conforme estabelece a IN 56/07. Portanto, considero esclarecidos os questionamentos do autuado quanto aos tipos de mercadorias, inclusive quanto à proporcionalidade que se pode constatar pelo Demonstrativo 18 (fls. 50/51 do PAF).

O defensor alegou que a Fiscalização não solicitou qualquer apresentação de documentos fiscais e contábeis necessários ao procedimento de fiscalização, tampouco, solicitou esclarecimentos quanto às operações isenção ou decorrentes de substituição tributária, que poderiam ser facilmente sanadas apenas com a análise simples dos livros fiscais correspondentes. Disse que a Fiscalização Estadual deveria cotejar os registros de entradas com as saídas diante do

resumo de apuração do ICMS. Contudo, a Fiscalização sequer analisou as entradas tributadas do estabelecimento autuado e simplesmente presumiu que não houve recolhimento em operações supostamente tributadas.

No Sistema de Fiscalização adotado pela SEFAZ/BA são utilizados roteiros de auditoria com uma metodologia e técnica de atuação fiscal, de modo que o desenvolvimento dos trabalhos fiscais esteja em conformidade com a legislação tributária, podendo a auditoria de fiscal ser realizada através de contagem física ou análise físico-documental ou digital, inclusive por meio de arquivos eletrônicos enviados à base de dados da SEFAZ, podendo ser aplicados os mencionados roteiros a qualquer estabelecimento.

Atualmente, utiliza-se a Escrituração Fiscal Digital – EFD que se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, e substitui os livros fiscais. Neste caso, pode ser realizada auditoria fiscal sem a necessidade de intimar o contribuinte para apresentar livros fiscais e NF-e que já se encontram nos sistemas da SEFAZ.

Por outro lado, durante a fiscalização, o procedimento fiscal é unilateral, não se exigindo a observância do contencioso e da ampla defesa, haja vista que durante a fiscalização o contribuinte ainda não está sendo acusado de nada, não se sabendo se será apurada alguma irregularidade. Depois de concluída a fiscalização, tendo sido constatada alguma infração, lavra-se o Auto de Infração, passando a haver uma acusação. Neste caso, deve-se observar os critérios constitucionais atinentes ao contraditório e à ampla defesa.

O Impugnante também alegou que a técnica de apuração tributária utilizada pela Fiscalização Estadual é manifestamente ilegal, na medida em que se deu por “arbitramento” de tributação à alíquota de 17% sobre a base de cálculo do valor da operação de saídas das mercadorias. Disse que não se pode presumir que todas as mercadorias vendidas pelo estabelecimento autuado se submetem ao regime de tributação normal, tal como pretendeu a Fiscalização Estadual ao fazer incidir a alíquota de 17% a base de cálculo do valor da operação de saídas das mercadorias em que ocorreu o suposto recolhimento a menor.

Entendo que não houve arbitramento, como afirmou o defendant, os demonstrativos de cálculo do preço médio foram acostados os autos, encontrando-se a indicação das mercadorias e respectivas notas fiscais utilizadas na obtenção dos preços. A apuração da base de cálculo está de acordo com a metodologia estabelecida nos arts. 23-A e 23-B da Lei 7.014/96.

A Autuante informou que em se tratando de presunção de omissão de saída constatado através de levantamento quantitativo de estoque aplica-se a alíquota de 17% sobre a receita não contabilizada com redução da base de cálculo correspondente ao percentual das operações tributadas, conforme IN nº 56/07.

Em relação à Infração 04, para comprovar as alegações defensivas quanto aos recolhimentos efetuados, o defendant requereu a posterior juntada dos documentos que tratam do levantamento dos valores recolhidos a título de ICMS Antecipado para serem periciados no futuro, referentes ao período de dezembro de 2015, em que é possível verificar documentos referentes ao demonstrativo do ST com os respectivos comprovantes de pagamentos, além das cartas de contabilização. Afirmou que comprovará que, ao menos, parte das notas fiscais apontadas pela fiscalização encontra-se com o devido recolhimento do ICMS Antecipado.

Constatou que a infração 04 não trata de falta de comprovação da antecipação tributária em relação às mercadorias acompanhadas de notas fiscais de entradas, e sim, falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de

mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado. Portanto, não há necessidade de comprovar o recolhimento do tributo em relação às operações efetuadas com o regular documento fiscal.

Sobre a Infração 3, a Autuante informou que não foi exigido ICMS-ST, e sim, a falta de recolhimento do imposto normal, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária. Se a mercadoria entrou desacompanhada de nota fiscal o destinatário é responsável solidário pelo imposto normal.

Quanto às Infrações 02 e 03, o Autuado alegou que de acordo com as respectivas chaves de acesso das notas fiscais constantes na EFD, fica comprovada a devida escrituração. Afirmou que conforme relação contida no documento anexo (Doc. 03), todas as operações de entradas e saídas, no período de dezembro de 2015, encontram-se devidamente escrituradas e registradas com a correspondente chave de acesso.

Conforme ressaltou a Autuante, o estabelecimento autuado emitiu NF-e com o CFOP 5.923, porém escriturou-as na EFD sem a chave de autenticação. Isto impede que as notas sejam importadas pelo sistema. Para que o contribuinte não fosse prejudicado, no lugar da NF-e com CFOP 5.923, foram consideradas as NF-e com CFOP 6.119 correspondentes". A nota com o CFOP 5.923 (remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem), é a nota que movimenta o estoque e por isto é padrão ser considerada no levantamento quantitativo de estoque. Esta nota faz par com a nota de CFOP 6.119 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, em venda à ordem), que tem como padrão não ser considerado no levantamento quantitativo de estoque. Não se pode considerar as duas notas, pois implicaria em duplicidade indevida de lançamento das quantidades. Devido a falha escritural, as notas com CFOP 5.923 foram lançadas na EFD sem chave, o que impossibilita a leitura por parte do sistema.

Disse que em nome da verdade material, para que as saídas do estoque fossem consideradas, foram incluídas as notas com CFOP 6.119. Simplesmente houve a troca de uma nota pela outra equivalente. Desta forma não houve prejuízo para o contribuinte. O fato de que todas as notas têm chave não elide a situação que a nota fiscal foi lançada na EFD sem informar a sua chave. A chave existir na nota é uma coisa. A chave ser informada na EFD é outra coisa.

Conforme relação contidas documento anexo (Doc. 03) da defesa, constata-se que todas as operações de entradas e saídas, no período de dezembro de 2015, encontram-se devidamente escrituradas e registradas com a correspondente chave de acesso.

Relatou que todas as notas escrituradas na EFD foram consideradas. Um exemplo é a NF de entrada 267483, chave 3514124742765301166455003002674831672292240, que consta no ANEXO 3 - OMISSAO DE ENTRADA - DOC DE ENTRADA. Outro exemplo é a NF de saída 193886, chave 29150847427653004455550010001938861672292248, que consta no ANEXO 4 - OMISSAO DE ENTRADA - DOC SAIDA. O impugnante anexou os Doc. 03 - Entrada.Doc. e 03 – Saída em PDF sem demonstrar item ou quantidade.

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas, saídas e estoque de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros antes do levantamento fiscal.

A Autuante esclareceu os procedimentos fiscais adotados, no levantamento efetuado relacionou os documentos fiscais, nota a nota, indicado inclusive seus números e datas de emissão; os documentos fiscais indicados constam dos demonstrativos originalmente efetuados, cuja cópia foi entregue ao Contribuinte quando da lavratura do Auto de Infração.

Acato as conclusões apresentadas pela Autuante e voto pela procedência do presente lançamento, salientando que as infrações apuradas (02, 03 e 04) estão conforme discriminação a seguir:

- Constatando-se que houve omissão de entrada de mercadoria tributável superior à omissão de saída, é devido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte, sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que, o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações não contabilizadas, conforme art. 13, inciso II da Portaria 445/98 (INFRAÇÃO 02).
- Tratando-se de mercadoria enquadrada no Regime de Substituição Tributária e ainda estando as mercadorias em estoque ou saído sem tributação, é devido o imposto pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, conforme art. 15, inciso I, alínea “a”, Portaria 445/98 (INFRAÇÃO 03).
- É devido também, o imposto apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada e as mercadorias ainda se encontravam em estoque, conforme art. 10, inciso I, alínea “b”, Portaria 445/98 (INFRAÇÃO 04).

O defendente ressaltou, ainda, que outra circunstância que macula a exigência fiscal em questão é a abusividade da aplicação de penalidades de 100% e 60% do valor do imposto apurado em cada operação. Disse que as referidas multas são absolutamente desproporcionais, caracterizando verdadeiro confisco, na medida em que equivalem ou ao valor do próprio imposto ou à mais da metade do valor do imposto exigido.

Quanto à multa decorrente da autuação, que foi objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicados corretamente os percentuais de 60% e 100%, conforme estabelece o art. art. 42, incisos VII, “b”, II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96.

Vale ressaltar, que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação principal, e não cabe a este órgão julgador, a declaração de constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 274068.0019/20-5, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA S. A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$227.918,06**, acrescido das multas de 60% sobre R\$60.323,93 e 100% sobre R\$167.594,13, previstas no art. 42, incisos VII, “b”, II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 08 de julho de 2021

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA